GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34385C
Inscrit le 16 avril 2014

Audience publique du 10 juillet 2014

Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg contre un jugement du tribunal administratif du 10 mars 2014 (n° 32060 du rôle) ayant statué sur un recours des époux … et … ...-..., ..., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ainsi que contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en matière d'impôt sur le revenu

----

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 34385C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 16 avril 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, sur base d'un mandat exprès à ces fins du ministre des Finances du 20 mars 2014, au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 10 mars 2014 (n° 32060 du rôle) ayant déclaré fondé le recours de Monsieur … … et de son épouse, Madame … …, demeurant ensemble à L- ..., dans le sens de réformer la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 janvier 2013 (n° C 17449 du rôle) pour déclarer que le bénéfice dégagé par les époux ...-... de la vente du 26 novembre 2010 des terrains sis à ... au lieu-dit « ... », cadastrés sous les numéros ... et ..., n'est pas à considérer comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 avril 2014 par Maître Jean-François STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT et Maître Jean-François STEICHEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 juillet 2014.

Les époux … … et … … avaient acquis un premier terrain sis au lieu-dit « ... » à ..., cadastré sous le numéro ... suivant acte notarié de vente du 26 octobre 1989 et un second terrain sis rue ... à ..., cadastré sous le numéro ... suivant acte notarié de vente du 6 novembre 1991. Ils avaient apporté, entre autres, ces deux terrains dans un projet de lotissement de

terrains à bâtir au lieu-dit « ... » à ... en vertu d'un acte de remembrement, reçu par-devant notaire le 23 décembre 2009. Suivant cet acte de remembrement, les époux ...-... ont reçu en contrepartie une série de terrains d'une superficie quasiment équivalente dont ceux inscrits sous les numéros cadastraux ... et ... contenant respectivement 2 ares 85 centiares et 1 are 1 centiare. La valeur totale des terrains apportés au projet de lotissement est évaluée à …-€ et celle des lots attribués aux époux ...-... à … €.

Aux termes de l'imposition sur le revenu de l'année 2009, non contestée par les époux ...-..., cet échange de terrains avait dégagé, pour ladite année 2009, une plus-value en vertu de l'article 99*ter* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), laquelle avait été transférée, sur demande des intéressés, conformément aux dispositions du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8, LIR concernant le transfert des plus-values.

Les époux ...-... ont vendu suivant acte notarié du 26 novembre 2010 les deux terrains cadastrés sous les numéros respectifs ... et ... précités au prix de … €.

Suivant bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 8 février 2012, le bureau d'imposition de … de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », qualifia le produit de la vente du 26 novembre 2009 en tant que bénéfice de spéculation en vertu de l'article 99*bis* LIR.

Les époux ...-... firent introduire en date du 12 mars 2012 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, précité, en critiquant la qualification y opérée de bénéfice de spéculation dans le chef du produit de la vente du 26 novembre 2010, elle-même effectuée avant l'écoulement du délai de deux ans compté à partir de l'acte de remembrement du 23 décembre 2009.

Par décision du 25 janvier 2013 (n° C 17449 du rôle), le directeur confirma la qualification de bénéfice de spéculation opérée par le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 critiqué et rejeta en conséquence la réclamation des époux ...-... comme étant non fondée.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2013, les époux ...-... firent introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale du 25 janvier 2013 précitée ainsi que du bulletin d'imposition critiqué du 8 février 2012 à sa base.

Par jugement du 10 mars 2014, le tribunal déclara le recours irrecevable en tant que dirigé contre le bulletin d'imposition du 8 février 2012, tout en recevant le recours en réformation en la forme dans la mesure où il visait la décision directoriale du 25 janvier 2013 et en le disant justifié au fond pour réformer la décision directoriale déférée en déclarant que le bénéfice dégagé par les époux ...-... de la vente du 26 novembre 2010 des terrains cadastrés sous les numéros ... et ... n'est pas à considérer comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* LIR et en renvoyant par conséquent l'affaire devant le directeur en prosécution de cause.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 avril 2014, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement entreprendre le jugement précité du 10

mars 2014 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir dire le recours en réformation initial des époux ...-... non fondé et de voir confirmer en conséquence la décision directoriale critiquée par eux du 25 janvier 2013 en disant définitivement que le bénéfice dégagé par les intimés de la vente du 26 novembre 2010 est à considérer comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* LIR.

A l'appui de sa requête d'appel, l'Etat invoque d'abord les dispositions du paragraphe 8*bis* de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, appelée « *Bewertungsgesetz (BewG)* », retenant que la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu ; de l'article 102, alinéa 1 a) LIR suivant lequel l'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange, tandis que le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation et enfin de l'article 63 de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, ci-après « *la loi du 19 juillet 2004* », suivant lequel le remembrement urbain est une opération d'exécution d'un plan d'aménagement général ou particulier qui consiste à remodeler un parcellaire existant de façon à le faire concorder aux dispositions du plan d'aménagement à réaliser.

L'Etat en tire la conséquence que l'attribution des nouveaux lots d'un tel projet de remembrement urbain déclenche des radiations et des nouvelles inscriptions au registre cadastral, de sorte que de telles opérations foncières représenteraient une cession de biens et une acquisition de biens au sens de l'alinéa 1 a) de l'article 102 LIR.

L'Etat signale que seul l'acte de remembrement urbain du 23 décembre 2009 a été mentionné en tant que titre de propriété dans l'acte de vente litigieux du 26 novembre 2010, de sorte que la date d'acquisition des nouveaux terrains serait à situer au 23 décembre 2009. En conséquence, c'est à partir de cette date que le délai de deux ans caractérisant le bénéfice de spéculation serait à calculer par rapport à la revente des terrains opérée le 26 novembre 2010.

L'Etat critique tout particulièrement le jugement entrepris en ce qu'il a retenu que l'échange de terrains lors d'un remembrement urbain effectué en vertu d'une loi n'est pas à considérer comme réalisation des terrains en s'appuyant sur l'article 102, alinéa 9, LIR.

Suivant l'Etat, les dispositions dudit article 102, alinéa 9, LIR seraient à considérer comme exception au principe consacré à l'alinéa 1 a) du même article 102 qui assimile l'échange de biens à une réalisation à titre onéreux. Suivant l'Etat, l'expression « *remembrement effectué en vertu d'une loi* » viserait plus particulièrement les remembrements effectués en exécution de la loi modifiée du 25 mai 1964 concernant le remembrement des biens ruraux, ci-après « *la loi du 25 mai 1964* ».

Cette lecture serait confortée par le chapitre 10 de la circulaire LIR n°99/*ter*/1 du 29 décembre 1994 concernant l'imposition des plus-values immobilières suite aux modifications contenues dans la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects et dans les règlements d'exécution. Cette circulaire préciserait que le remembrement en question vise la réunion en une ou plusieurs grandes parcelles de petites parcelles dispersées en vue d'améliorer rationnellement la productivité et la mise en valeur de terrains agricoles exploités.

L'Etat met en exergue certaines spécificités de la loi du 25 mai 1964 concernant plus particulièrement la prise en charge des frais par l'Etat par le biais d'un fonds spécial dénommé Fonds de remembrement des biens ruraux, le régime spécial en matière de droits de timbre d'enregistrement de transcription et d'hypothèque concernant les échanges amiables d'immeubles ruraux non bâtis, la gratuité du concours prêté par l'administration du Cadastre en la matière et l'exemption de tous droits de timbre, d'enregistrement, de transcription et d'hypothèque étendue aux soultes et aux indemnités pour plus-values et moins-values dues à l'occasion des opérations de remembrement.

L'Etat met alors en parallèle la loi du 19 juillet 2004 et le remembrement urbain y prévu pour conclure que cette loi ne prévoit ni de régime spécial, ni d'exemption de tous droits de timbre, d'enregistrement, de transcription et d'hypothèque et ne serait dès lors pas visée par l'article 102, alinéa 9, LIR.

L'Etat en conclut que l'article 102, alinéa 9, LIR ne serait pas applicable au cas d'espèce et que le bénéfice de spéculation réalisé lors de la vente litigieuse du 26 novembre 2010 serait imposable aux termes de l'article 99*bis*, alinéa 1er, numéro 1, LIR.

Les intimés font valoir que l'acte de remembrement du 23 décembre 2009, intervenu dans le cadre d'un remembrement urbain sur base de la loi du 19 juillet 2004, n'est assimilable ni à une vente, ni à un échange, s'agissant plus particulièrement d'une opération *sui generis*. Ainsi, dans le cadre d'un remembrement urbain, avant la redistribution des parcelles, il serait opéré un retranchement de la masse composée des terrains mis en commun d'une surface destinée à des usages publics en tant que routes, trottoirs, emplacements de parking, espaces verts et assimilés. Un échange ne serait partant pas concevable dans le cadre d'un tel remembrement.

Il existerait pour le surplus une différence fondamentale de nature entre une opération d'échange et une opération de remembrement. Cette différence serait en plus accentuée par le fait que dans le cadre d'un remembrement urbain les nouveaux lots sont répartis dans la mesure du possible sans changement de situation d'après les exigences de l'article 64, alinéa 1er, de la loi du 19 juillet 2004.

Les intimés soulignent que dans le cas d'espèce les numéros cadastraux ... et ... reçus par les époux ...-... en vertu de l'acte de remembrement du 23 décembre 2009 auraient fait partie des anciens numéros ... et ... par eux apportés à la masse des terrains à remembrer. Il ne saurait dès lors être parlé valablement d'échange puisqu'en matière d'échange il ne serait pas possible d'échanger un bien tout en restant propriétaire de ce même bien par la suite, ne fût-ce qu'en partie.

Le remembrement urbain en question aurait partant été une mesure purement technique dont l'objet principal aurait été de régler entre les différents propriétaires la question de leurs contributions respectives pour la mise en place des infrastructures du lotissement. Il n'y aurait en conséquence pas eu échange au sens de l'article 102, 1 a) LIR. De la sorte, les parties intimées seraient restées propriétaires des terrains qu'elles avaient acquis respectivement en 1989 et 1991 et n'auraient dès lors pas pu réaliser par rapport à ces terrains durant l'année 2010 un bénéfice de spéculation sur base de l'article 99*bis* LIR.

Même si les intimés n'avaient jamais fait introduire une réclamation contre le bulletin

d’imposition pour l’année 2009, il y aurait lieu de retenir qu’ils auraient été imposés à tort à l’époque sur une plus-value qu’ils auraient réalisée suite au remembrement urbain en question.

Pour le surplus, les intimés estiment que le remembrement urbain serait à analyser en tant que remembrement effectué en vertu d’une loi au sens de l’article 102, alinéa 9, LIR et ne serait dès lors pas à considérer comme réalisation de terrains. Cette position serait confirmée par ailleurs par les travaux parlementaires à la base de la loi du 29 juillet 1978 ayant introduit l’article 102, alinéa 9, dans la LIR (doc. parl. n° 2078).

Tout comme d’autres procédures de remembrement prévues par l’ancienne loi modifiée du 12 juin 1937 concernant l’aménagement des villes et autres agglomérations importantes auraient dû être qualifiées de remembrements opérés en vertu de la loi, cette même qualification s’imposerait pour le remembrement urbain effectué dans le contexte de la loi du 19 juillet 2004.

Dans la mesure où l’article 102, alinéa 9, LIR ne distinguerait pas au niveau des remembrements effectués en vertu de la loi par elle visées, il n’y aurait pas lieu de dégager des différenciations, tel l’argumentaire étatique entre le remembrement urbain de la loi du 19 juillet 2004 et le remembrement de biens ruraux au sens de la loi du 25 mai 1964.

Ainsi, la *ratio legis* de la loi du 19 juillet 2004 combinée à la LIR, en suivant l’appréciation étatique aboutirait à un contresens en ce que de la sorte tout terrain constructible ayant fait l’objet d’un remembrement urbain deviendrait de fait indisponible pour le marché pendant une période de deux ans sous peine d’y voir un bénéfice de spéculation.

Enfin, les intimés donnent à penser qu’en vertu du principe de l’annualité de l’impôt consacré par l’article 100 de la Constitution et par l’article 1 LIR, il conviendrait de ne pas tenir compte de la position retenue pour l’année d’imposition 2009 par le bureau d’imposition et de ne pas imposer la plus-value réalisée par les parties intimées en 2010 lors de la vente des terrains litigieux.

Les premiers juges ont tout d’abord correctement cadré les dispositions légales applicables au cas d’espèce à partir des articles 99*bis*, alinéa 1er, 102, alinéa 1er a) et 102, alinéa 9, LIR sous le bénéfice de la précision pertinente tirée de l’article 102, 1) LIR que les dispositions de l’article 102 LIR sont à observer en vue notamment de l’application de l’article 99*bis* LIR.

A partir des dispositions de l’article 99*bis* LIR sont imposables en tant que bénéfice résultant des opérations de spéculation spécifiées audit article, plus particulièrement les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Dans ce contexte, des biens immeubles sont censés récemment acquis lorsque l’intervalle entre l’acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas deux ans.

En vertu de l’article 102, alinéa 1er a) LIR, l’échange de biens est en principe à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l’acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange. Dans ce contexte, le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à la valeur estimée de réalisation.

S'agissant d'un échange sans soulte, le principe énoncé par l'article 102, alinéa 1er a) LIR découle d'une fiction juridique plutôt que d'une optique de réalisme économique, étant donné qu'en l'absence de soulte, le bien reçu en échange est simplement venu remplacer le bien donné en échange, aucun flux d'ordre financier quelconque n'ayant eu lieu.

S'il est vrai que cette fiction juridique relative aux échanges trouve application générale dans le cadre de l'impôt sur le revenu, il n'en reste pas moins qu'elle constitue une entorse au principe général de l'imposition des seuls revenus effectivement réalisés, de manière qu'elle ne saurait être appliquée au-delà des termes exprès de la loi.

Dans cette optique, les exceptions prévues à la suite de l'alinéa 1er de l'article 102 LIR et notamment celle portée par son alinéa 9 ne sauraient être interprétées par réduction de leurs champs d'application respectifs découlant des termes exprès de la loi les prévoyant.

L'article 102 LIR dispose en son alinéa 9 que :

« *L'échange de terrains lors d'un remembrement effectué en vertu d'une loi n'est pas à considérer comme réalisation des terrains au sens du présent article, même si l'échange est réalisé moyennant paiement d'une soulte en espèces. Toutefois, lorsque la soulte reçue dépasse la valeur du terrain reçu en échange, l'échange est à considérer comme réalisation* ».

La question spécifique posée pour le cas d'espèce est celle de savoir si le remembrement urbain opéré en vertu de l'article 63 de la loi du 19 juillet 2004 est à comprendre en tant que « *remembrement effectué en vertu d'une loi* » visé par l'alinéa 9 de l'article 102 LIR prérelaté.

Il est patent que le remembrement urbain est prévu par les articles 63 et suivants de la loi du 19 juillet 2004. Il correspond dès lors exactement au qualificatif de remembrement effectué en vertu d'une loi.

Le remembrement urbain prévu par l'article 63 de la loi du 19 juillet 2004 s'analyse en opération de recomposition de terrains appelés à être urbanisés en vertu d'un plan d'aménagement général ou particulier. Il s'agit en quelque sorte d'une redonne de terrains dont les configurations initiales ne correspondent pas aux exigences posées par la loi en vue d'un urbanisme valable et rationnel. Cette redonne est à opérer de manière à ce que les terrains remembrés se retrouvent, dans la mesure du possible, au même endroit que les terrains destinés à être remembrés.

L'opération de remembrement s'accompagne au niveau de la mise en commun des terrains remembrés dans une seule masse d'un prélèvement de ceux des terrains destinés à des usages publics, conformément au plan d'aménagement.

Dans une optique de réalisme économique, le remembrement urbain ne correspond dès lors aucunement à une réalisation de terrains, mais à une recomposition de lots en vue d'une meilleure urbanisation.

Tel que le soulignent à bon escient les intimés, la *ratio legis* se trouve aux antipodes de la mise en place à ce niveau d'un bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* LIR. Cette analyse s'impose tout d'abord en ce qu'aucun flux financier, du moins majeur, n'a, en principe, à transiter à l'occasion d'une opération de remembrement urbain, sauf les

ajustements de valeur pour combler les différences, *a priori* relativement peu importantes, entre la valeur des lots à remembrer et celle des lots recomposés et surtout en ce que l'introduction d'un bénéfice de spéculation en la matière correspondrait à l'institution d'un gel de deux ans pour toute cession de terrains remembrés, pourtant destinés à être définitivement urbanisés dans un avenir proche.

Tel que l'ont dégagé encore à bon escient les premiers juges, il découle de la notion même de remembrement prévue par la loi, et *a fortiori* d'une lecture imprégnée à la fois de réalisme économique et de *ratio legis*, que le remembrement urbain prévu par la loi du 19 juillet 2004 est à inclure dans la catégorie du « *remembrement effectué en vertu d'une loi* » au sens de l'article 102, alinéa 9 LIR. Cette conclusion s'impose au-delà de l'analyse, par ailleurs minutieusement et pertinemment menée par les premiers juges, concernant un article doctrinal par eux mis en exergue, étant constant que la non-prise en compte par la doctrine d'un mécanisme pourtant prévu par la loi concernant la rubrique des remembrements prévus par la loi ne saurait justifier, quels que soient par ailleurs les mérites de l'article de doctrine, une interprétation en sens contraire de celle dégagée à partir à la fois de la lettre de la loi, du principe du réalisme économique à la base de la matière fiscale ensemble la *ratio legis* corroborant tous l'analyse valablement menée par les premiers juges.

Enfin, la distinction mise en exergue par l'Etat dans sa requête d'appel entre le remembrement en vertu de la loi du 25 mai 1964 et le remembrement urbain sur base de la loi du 19 juillet 2004, outre de se heurter au principe *ubi lex non distinguit*, face à la disposition légale univoque du « remembrement prévu par la loi », ne tient pas compte non plus de la *ratio legis* à la base de la loi du 25 mai 1964. En effet, le législateur de l'époque, surtout pour les terrains agricoles de larges parties du Grand-Duché subdivisées en parcelles nombreuses et exiguës notamment à la suite de nombreux partages intervenus en raison du Code civil et du principe d'égalité, y inhérent, compte tenu d'un taux de natalité élevé à l'époque, avait pour objectif de regrouper les terrains agricoles en des surfaces plus larges et plus rationnelles dans le sens d'une exploitation facilitée compte tenu des moyens techniques modernes. Toujours dans l'intérêt de l'agriculture, des mesures spécifiques d'exemption ont été prévues, ce également afin d'amener une population agricole fortement enracinée par rapport à ses terrains à se laisser convaincre à participer au mécanisme d'une opération de remembrement.

Le fait que pour le remembrement urbain pareilles exemptions ne soient pas prévues, l'objectif étant éminemment différent, ne saurait dès lors justifier une différenciation que, par ailleurs, le législateur n'a pas opérée au niveau du libellé de la loi, ni n'a pu raisonnablement avoir eu l'intention d'opérer dans le contexte spécifique donné.

Enfin, quant à l'analyse opérée par le tribunal en ce qu'à partir des dispositions de l'article 102, alinéa 9, LIR l'acte de remembrement du 23 décembre 2009 n'est pas à considérer comme réalisation ni comme point de départ pour le délai de deux ans prévu par l'article 99*bis* LIR dans le contexte d'un bénéfice de spéculation, il est encore constant qu'en raison du principe de l'annualité de l'impôt, cette analyse s'impose pour l'année d'imposition 2010 concernant précisément la réponse à la question de savoir si un bénéfice de spéculation pouvait être retenu valablement par le bureau d'imposition concernant la vente litigieuse du 26 novembre 2010.

Dès lors, il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel est à rejeter comme n'étant fondé dans aucun de ses aspects.

Le jugement dont appel est partant à confirmer dans toute sa teneur.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l’appel recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant, en déboute la partie appelante ;

confirme le jugement dont appel ;

condamne l’Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l’original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative